



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo n° 18471.003409/2008-62
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2401-005.737 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 12 de setembro de 2018
Matéria IRPF. DEDUÇÃO. DESPESAS DE LIVRO-CAIXA
Recorrente JOSÉ WILHAMI FERNANDES DE OLIVEIRA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2003

DECADÊNCIA. SÚMULA CARF N° 38.

Até mesmo para a omissão de rendimentos apurada a partir de depósitos bancários de orientem não comprovada, o fato gerador é complexo e aperfeiçoa-se somente no dia 31/12 de cada ano, conforme jurisprudência sumulada.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. PROVA. PRESSUPOSTO DE FATO.

Não tendo a prova apresentada pelo contribuinte o condão de afastar os pressupostos de fato do lançamento, impõe-se o não provimento ao recurso.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. LIVRO-CAIXA. RETIFICAÇÃO DE DECLARAÇÃO. INVIABILIDADE. ERRO MATERIAL. INOCORRÊNCIA.

Admitir o cancelamento de parte do lançamento de ofício de omissão de receita e a retificação de ofício da DAA - Declaração de Ajuste Anual em razão de suposto erro material consistente em omissão de rendimentos, já lançados de ofício, por suposta informação de rendimentos líquidos advindos de uma dedução de despesas não contabilizada em livro-caixa e não levadas tempestiva e espontaneamente para a DAA significa afrontar a legalidade e se premiar a torpeza do contribuinte. Não houve erro material, mas efetiva omissão de rendimento e não exercício da faculdade de deduzir despesas a título de livro-caixa pela não inclusão das despesas no livro-caixa e por sua não informação oportuna em DAA. Tendo o contribuinte omitido os rendimentos e deixado caducar a faculdade de efetuar deduções à título de despesas de livro-caixa, não merece reforma o Acórdão recorrido.

MULTA ISOLADA DO CARNÊ-LEÃO E MULTA DE OFÍCIO. CONCOMITÂNCIA.

Com relação a fatos geradores ocorridos no ano-calendário de 2003, é improcedente a aplicação da multa isolada do carnê-leão em conjunto com a multa de ofício incidente sobre o imposto de renda lançado decorrente de omissão de rendimentos.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares. No mérito, por voto de qualidade, dar provimento parcial ao recurso voluntário para cancelar a multa isolada por falta de recolhimento de carnê-leão. Votaram pelas conclusões os conselheiros Cleberson Alex Friess e Francisco Ricardo Gouveia Coutinho. Vencidos os conselheiros Andréa Viana Arrais Egypto, Rayd Santana Ferreira, Luciana Matos Pereira Barbosa e Matheus Soares Leite que davam provimento ao recurso.

(assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier - Presidente.

(assinado digitalmente)

José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Cleberson Alex Friess, Andrea Viana Arrais Egypto, Francisco Ricardo Gouveia Coutinho, Rayd Santana Ferreira, José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro, Luciana Matos Pereira Barbosa., Matheus Soares Leite e Miriam Denise Xavier.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face de decisão da 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Rio de Janeiro II que, por unanimidade de votos, julgou procedente em parte Impugnação apresentada contra Auto de Infração de Imposto de Renda da Pessoa Física, ano-calendário 2003, tendo sido apuradas omissão de rendimentos de trabalho sem vínculo empregatício recebidos de pessoas físicas, dedução indevida da base de cálculo (ajuste anual), dedução indevida de despesas de livro caixa (carnê-leão) e multa isolada por falta de recolhimento do IRPF devido a título de carnê-leão. Do Termo de Verificação Fiscal, extrai-se, em síntese:

- a) O interessado, que é titular do 22º Ofício de Notas da Comarca da Capital do Estado do Rio de Janeiro. Da análise dos lançamentos efetuados no Livro Caixa constatou-se que as despesas nele escrituradas referiam-se exclusivamente a gastos pessoais com o INSS, plano de saúde e contas telefônicas. Foram apresentados Livro Adicional e GRERJ - Guias de Recolhimento de Receita Judiciária. No Livro Adicional, a serventia

extrajudicial privada deve registrar o número de atos praticados diariamente e o valor do adicional de 20% incidente sobre os emolumentos cobrados a ser recolhido ao FETJ (Fundo Especial do Tribunal de Justiça), por intermédio da GRERJ, conforme define a Lei nº3.217/99. O Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro informou à Receita Federal do Brasil os valores vertidos ao FETJ pelo 22º Ofício de Notas da Capital, no ano de 2003, referentes ao percentual de 20%, e esclareceu que o montante das receitas percebidas pelo titular do cartório poderia ser obtido a partir da multiplicação por cinco de tais valores. Confrontou-se, então, as informações recebidas do Tribunal de Justiça com as cópias das GRERJ e o Livro Adicional apresentados pelo contribuinte, o que resultou na planilha is fls. 323/340. Foi confeccionado ainda o quadro comparativo à fl. 322 em que consta o montante do adicional recolhido, R\$ 696.707,99, a indicar uma receita anual de R\$ 3.483.539,95, e o montante dos rendimentos declarados na DAA relativa ao ano calendário 2003, no valor de R\$ 113.499,96. A planilha e o quadro comparativo foram encaminhados ao interessado por intermédio do Termo de Intimação nº 14 (fls. 319/320), em que foi ressaltada a divergência e instando o contribuinte a apresentar documentação hábil e idônea capaz de comprovar os rendimentos auferidos em razão dos atos praticados pela serventia. Em resposta, solicitou-se dilação do prazo. Após nova intimação, o interessado alegou que a DAA foi elaborada a partir dos rendimentos líquidos, já deduzidas todas as despesas incorridas para o funcionamento do cartório e que as despesas declaradas no livro-caixa abrangem tão somente as deduções pessoais do declarante.

b) Lavrou-se o Auto de Infração considerando-se como rendimentos omitidos a diferença entre o valor apurado dos emolumentos auferidos pela serventia extrajudicial e o valor declarado na DAA do interessado; foi apurada também dedução indevida de despesa do Livro-Caixa concernente as despesas escrituradas pelo contribuinte e não comprovadas com a documentação apresentada; e - a omissão de rendimentos apurada e as glosas das despesas de Livro-Caixa aumentaram as bases de cálculo do recolhimento mensal do imposto a que estava obrigado o contribuinte, ensejando o lançamento de multa isolada, equivalente ao percentual de 50% do imposto (carnê-ledo) não recolhido.

O contribuinte apresentou impugnação, considerada tempestiva, alegando, em síntese:

a) Decadência. O prazo para constituição de créditos tributários relativos aos fatos geradores ocorridos de 01/01/2003 a 31/10/2003 decaiu no período de 01/01/2008 a 01/11/2008. (CTN, art. 150, §4º).

b) Houve presunção de omissão de rendimentos sem amparo legal, utilizando-se a fiscalização enquadramento legal que não se encaixa no caso vertente. Além disso, o procedimento é inconsistente eis que se baseia no recolhimento de taxa sobre emolumentos, que pode ter ocorrido a maior ou até não existido, apesar do rendimento recebido. O lançamento de ofício não comporta esse tipo de imprecisão (CTN, art. 142), sob pena de ferir os princípios da estrita legalidade tributária e tipicidade fechada. Não há

previsão legal para a tributação imposta. O fisco não alocou os rendimentos nas datas corretas, oito dias antes do recolhimento das GRERJ. Logo, deslocou indevidamente a data da ocorrência do fato gerador em afronta aos artigos 142 e 144 do CTN. A fiscalização considerou a suposta presunção de omissão de rendimentos como decorrente de rendimentos recebidos de pessoas físicas e citou como enquadramento o art. 106 do RIR, segundo o qual estão sujeitos ao pagamento mensal do imposto somente os rendimentos recebidos de pessoas físicas ou de fontes situadas no exterior, sendo notório que qualquer Cartório atende pessoas físicas e jurídicas. Logo, sem prova inequívoca a fiscalização concluiu que se tratam de rendimentos recebidos de pessoas físicas ou do exterior para concluir ser hipótese de carnê-leão.

c) A declaração de IRPF foi elaborada de forma equivocada, pois, ao invés de lançar seus rendimentos brutos sujeitos ao recolhimento do carnê-leão e deduzir as despesas permitidas devido à utilização do Livro-Caixa, declarou o valor líquido dos rendimentos, já excluídas as despesas. As despesas efetivamente ocorreram, estão devidamente amparadas em documentação hábil e idônea e são perfeitamente permitidas como abatimento. A fiscalização procedendo de forma incoerente e arbitrária ignorou toda a documentação comprobatória apresentada alegando perda de espontaneidade do contribuinte com o início da ação fiscal. A perda da espontaneidade nada tem a ver com o dever de ofício do agente do fisco pela busca da verdade, no caso concreto, pela busca do valor real e correto do imposto devido, ou seja; considerar na apuração do imposto devido as despesas efetivamente pagas, mesmo tratando-se de rendimentos apurados de forma claramente inconsistente. Assim, anexa novo livro-caixa (Doc. 2 - Consolidado das Despesas mensais) e a documentação idônea correspondente (doc. 3).

d) A multa isolada não pode ser cumulada com a multa de ofício, eis que ao se aplicar as duas multas sobre a mesma base de cálculo, o contribuinte foi punido duplamente por uma mesma infração, o que é inadmissível;. Da análise do art. 43 e 61 da Lei nº 9.430/96, é possível concluir que não existe a possibilidade de cobrança concomitante de multa de lançamento de ofício juntamente com o tributo (normal) e multa de lançamento de ofício isolada sem tributo.

e) Protestando por todos os meios de prova admitidos, pede a anulação integral do lançamento.

Do Acórdão prolatado pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento, em síntese, se extrai:

a) Decadência. O entendimento do impugnante baseia-se na tese de o fato gerador do IRPF ocorrer mensalmente à medida que os rendimentos são recebidos. Contudo, o fato gerador é complexivo, com incidência anual, a iniciar primeiro de janeiro e a terminar dia 31 de dezembro de cada ano. Logo, para o ano-base 2003, não há decadência em relação ao lançamento científico em 11/11/2008 (CTN, art. 150, §4º). Por outro lado, não se

cogita em atividade apuratória do contribuinte e nem em pagamento antecipado de multa isolada, a atrair o prazo do art. 173, I, do CTN.

- b) Ao contrário do que defende o impugnante os dispositivos legais citados no Auto de Infração guardam perfeita consonância com a infração imputada ao contribuinte. Ainda que assim não fosse, isto é, que houvesse erro na tipificação da infração tributária, é de se reconhecer que o contribuinte defende-se de fatos que lhe são imputados e não dos dispositivos legais compreendidos no enquadramento legal, tendo sido os fatos devidamente explicitados no Termos de Verificação Fiscal.
- c) A omissão de rendimentos não foi presumida, mas apurada a partir das informações contidas nas GRERJ recolhidas, documentos produzidos pelo próprio contribuinte em observância as regras impostas pela legislação pertinente. O recolhimento para o FETJ de R\$ 696.707,99 a título de adicional de 20% não constitui indicio, mas sim declaração do titular do cartório da prática de atos notariais sujeitos a cobrança de emolumentos no montante de R\$ 3.483.539,95. Tal declaração, além de constar implicitamente das GRERJ está inserida no Livro Adicional. Observe que não é o caso de se demonstrar qualquer nexo de causalidade entre o recolhimento do adicional e a prática dos atos, o que seria necessário se estivessemos diante de uma presunção, mas meramente considerar dados inseridos em documentos produzidos pelo próprio contribuinte Assim, de posse das informações obtidas junto ao Tribunal de Justiça, a respeito do recolhimento do adicional, a fiscalização pôde constatar, sem que precisasse valer-se de qualquer tipo de presunção, que o montante de emolumentos cobrados e, por conseguinte, recebidos no ano-calendário de 2003 foi superior ao valor informado pelo contribuinte na DAA. Baseando-se em documentos que, por si só, já evidenciavam a omissão de rendimentos procedeu a autuação.
- c1) Quanto às hipóteses lançadas na peça impugnatória, a respeito de erro ou falta de recolhimento da taxa sobre os emolumentos, apesar de plausíveis, não podem ser usadas para demonstrar a inconsistência do procedimento como quer o impugnante. São situações que, se provadas, implicariam simplesmente na correção do montante tributável por erro na GRERJ e no Livro Adicional. Na ação fiscal, foi assegurado o contraditório acerca dos valores levantados, mas o contribuinte limitou-se a solicitar a dedução de despesas de Livro-Caixa não declaradas. A Lei Federal nº 8.935, de 1994, determina que os cartórios emitam recibos dos emolumentos percebidos e, pelo Provimento CGJ nº 36, de 2001, que só podem cobrar os emolumentos expressamente previstos anualmente em Portaria baixada pelo Corregedor-Geral de Justiça, ficando terminantemente proibidos de estabelecer qualquer abatimento sobre estes valores fixados. Assim, deve o próprio contribuinte identificar quais seriam os atos enquadrados nas situações por ele apontadas e apresentar os respectivos elementos probatórios, o que não foi feito. O contribuinte tem plenas condições para fazer tais provas, uma vez que é o Cartório que efetua os recolhimentos e que deve ter o controle detalhado de todos os seus atos.

c2) De fato, os rendimentos não foram auferidos nas mesmas datas em que foram recolhidas as GRERJ. Há descompasso entre a data do recolhimento e a data em que os emolumentos foram auferidos, conforme exame do quadro comparativo de fl. 322 em conjunto com as planilhas de fls. 323/340. Assim, devem ser excluídos os recolhimentos efetuados antes de 09/01/2003, os quais, considerando o prazo de recolhimento de oito dias, referem-se a atos praticados antes de 01/01/2003. Quanto ao final do ano, a fiscalização computou as GRERJ recolhidas até 31 de dezembro apenas, procedimento que beneficiou o contribuinte. Aloca-se também os rendimentos nos meses em que foram efetivamente auferidos para cálculo da multa isolada. Memória de cálculo nas fls. 481/498.

c3) A jurisprudência administrativa considera válida a utilização de documentos expedidos pelo cartório para apuração dos rendimentos auferidos pelo tabelião a título de emolumentos, com exemplo:

OMISSÃO DE RENDIMENTOS DO TRABALHO SEM VINCULO EMPREGATÍCIO - É lícito ao Fisco apurar os valores recebidos a título de emolumentos e custas por tabelião tomando por base documentos idôneos expedidos pelo Cartório, mormente quando estes apontam valores muito superiores àqueles consignados no Livro Caixa. Acórdão 102-48981, de. 23/04/2008.

d) Em relação à omissão de rendimentos imputou-se: "omissão de rendimentos de trabalho sem vinculo empregatício recebidos de pessoas físicas". A defesa objeta que o Cartório possui clientes pessoas físicas e jurídicas e que apenas para aquelas haveria recolhimento de carnê-leão. Não obstante o título de introdução à matéria, o enquadramento legal do Auto de Infração e a descrição dos fatos no Termo de Verificação Fiscal não deixam dúvida acerca da motivação do lançamento e da matéria tributável. Evidente que se visou alcançar, em conformidade com o inciso IV do art. 45 do RIR/99, a tributação da totalidade dos rendimentos omitidos pelo interessado, na qualidade de tabelião, independentemente de serem provenientes de pessoa física ou pessoa jurídica. Em nenhum momento a fiscalização pretendeu atribuir uma origem aos rendimentos em questão. Aliás, seria inócua qualquer tentativa nesse sentido, pois em se tratando de emolumentos auferidos por titulares de Cartórios, a legislação tributária não faz qualquer distinção a respeito da fonte pagadora, se pessoa física ou jurídica e inclusive para a obrigação acessória do carne-leão (IN SRF nº15, de 2001, art. 21, III).

e) O impugnante pretende que sejam deduzidos dos rendimentos apurados despesas que não foram escrituradas no Livro Caixa ou pleiteadas na declaração de ajuste anual trazendo aos autos os comprovantes que compõem os Anexos I a IX. As despesas em questão, por não terem sido declaradas, não foram objeto de análise pela fiscalização. Na ação fiscal somente foram acatadas aquelas que haviam sido pleiteadas na declaração e foram devidamente comprovadas pelo interessado. A dedução em tela é uma faculdade do contribuinte. A inclusão de novas despesas de Livro Caixa não informadas na declaração de ajuste anual apresentada constitui retificação de declaração e, assim, deve sujeitar-se ao art. 147, § 1º do CTN, ou seja, é veda a retificação da declaração por iniciativa do próprio declarante para

reduzir ou excluir tributo depois de notificado o lançamento. No mesmo sentido, o art. 832 do RIR/99. Portanto, a anterioridade ao procedimento de ofício e a comprovação do erro são condições para a retificação da declaração, o que não ocorreu no caso. Não vinga a alegação de erro pelo oferecimento de rendimentos em seu valor líquido, eis que escriturou livro-caixa para parte das despesas e o deduziu. Logo, não prospera a prova de que incorreu em erro. Não comprovada a existência de erro, não há como acatar solicitação para inclusão de novas despesas de Livro-Caixa nesta fase processual.

f) A legislação tributária trata distintamente a multa de ofício e a multa isolada determinando, de forma expressa, a aplicação de multa pela ausência de pagamento, a ser exigida juntamente com o imposto, assim como a exigida isoladamente, pelo não recolhimento do carnê-leão. Desconsiderar a multa isolada decorrente da impontualidade do sujeito passivo da obrigação tributária significaria uma afronta ao contribuinte responsável e cumpridor de suas obrigações, sem dizer que o mesmo poderia considerar que sua pontualidade não fora considerada pelo fisco, caracterizando-se uma flagrante injustiça fiscal. A jurisprudência invocada pela defesa não é vinculante.

fl) Pelo ajuste dos rendimentos nos meses em que foram efetivamente auferidos, a multa de ofício sofre alterações em relação aos meses de janeiro, março, maio, junho, agosto, outubro e novembro. Contudo, deve prevalecer o montante apurado pela fiscalização, tendo em vista a impossibilidade de agravamento do crédito tributário.

Cientificado em 28/06/2013, o contribuinte interpôs em 22/07/2013 recurso voluntário, em síntese, alegando:

a) Cientificado em 28/06/2013, o recurso voluntário apresentado é tempestivo.

b) O Acórdão recorrido incorre em cerceamento do direito de defesa pela ausência de exame documental. Durante o procedimento fiscal, já se informou a existência de equívoco na DAA pela informação de rendimentos líquidos, sem prejuízo ao Erário. Porém, as despesas ocorreram e estão documentadas, sendo perfeitamente cabível seu abatimento. A fiscalização, contudo, considerou que não poderia ser postulada dedução adicional após a perda da espontaneidade (Decreto nº 70.235, de 1972, art. 7º, § 1º). O não exame dos comprovantes pela fiscalização acarretou cerceamento do direito de defesa. Os julgadores acataram a tese da fiscalização, desconsiderando o exame da documentação. Assim, considerou-se que quase nenhum gasto ou despesa foi efetivado, nem mesmo o recolhimento de 20% ao FETJ, o que é grave absurdo. O art. 7º, § 1º, do Decreto nº 7.035, de 1972, não exclui o dever de se buscar e perseguir a verdade material, ou seja, considerar na apuração do imposto devido as despesas efetivamente pagas. Segundo jurisprudência, a ausência do exame de documentos enseja a nulidade do Acórdão recorrido. É elementar que o valor de RS 696.707,99 (gasto), jamais poderia constar do montante de RS 3.483.539,95 (rendimentos), na

forma apurados pelo fisco (5 X RS696.707.99). O Decreto 1.171, de 22 de junho de 1994, que tratou o Código de Ética Profissional do Servidor Público Civil do Poder Executivo Federal, ordena que:

VII - Toda pessoa tem direito à verdade. O servidor não pode omiti-la ou falseá-la, ainda que contrária aos interesses da própria pessoa interessada ou da Administração Pública. Nenhum Estado pode crescer ou estabilizar-se sobre o poder corruptivo do hábito do erro, da opressão ou da mentira, que sempre aniquilam até mesmo a dignidade humana quanto mais de uma Nação.

Some-se ainda o *caput* do art. 37 da Constituição e a preterição do direito de defesa em face da recusa no exame das provas (gastos/despesas) gera a conclusão da existência de nulidade formal do auto de infração, sendo o recorrente vítima de situação com todas as características de excesso de exação.

c) Decadência. Ratifica os argumentos da impugnação, insistindo que o imposto de renda das pessoas físicas é apurado mensalmente, ocorrendo aí o fato gerador e sendo o lançamento por homologação, estando decadente o período de 01/01/2003 a 31/10/2003, consoante arts. 144 e 140 do CTN, bem como jurisprudência (no caso da presunção de omissão de rendimentos, a decadência ocorre no mês dos créditos, a teor do art. 42, §4º, da Lei nº 9.430, de 1996). O mesmo se aplica às multa isoladas.

d) Inexistência de previsão legal para a tributação. Reitera os argumentos de defesa, enfatizando que a presunção deve ter amparo na razão, criando barreiras para extrapolações irrazoáveis quanto ao fato gerador desconhecido. O princípio da legalidade em matéria tributária (Constituição, art. 150, I) é contrário ao uso das presunções no Direito Tributário, só podendo a constituição do crédito tributário ocorrer a partir de fatos decorrentes de fonte normativa. Não há como se lançar com base em fontes meramente indiciárias. O uso das presunções não afrontam a segurança jurídica se, e somente se: a) forem indispensáveis em face da impossibilidade de produção de prova direta; b) respeite-se a legalidade, isto é, o uso da presunção não serve como meio de criar obrigação tributária não prevista em lei e c) existam fortes indícios, amparados, se possível por outros meios, da ocorrência do fato tributável na vida real. Logo, a presunção não pode ser usada como sucedâneo do aumento de receita tributária ou obstáculo à evasão, por vias transversas. Para confrontar a Receita declarada pelo contribuinte, de forma direta e legal, bastaria ao Agente Fiscal solicitar ao Impugnante seu Livro Caixa/Movimento Financeiro, como também o seu "Livro Adicional", onde cada serviço notarial e /ou registral contém o número de atos praticados diariamente, por espécie, natureza e outros e o valor do adicional dos 20% acima mencionados, incidentes sobre os emolumentos percebidos pelo titular do cartório, conforme determinado pelo artigo 1º do Ato Executivo Conjunto nº. 05/2000 (legislação a época) do Presidente do Tribunal de Justiça. Preferiu, entretanto, de forma transversa e cômoda, presumir uma pseudo omissão de receita do contribuinte, presunção esta não prevista em lei, ou seja, sem base legal, e que se materializou mediante a aplicação de fórmula aritmética, tendo como suporte os valores recolhidos nas GRERJ,

encaminhadas pelo Tribunal de Justiça. Os valores obtidos das supostas receitas são completamente inexatos e divergentes pois: (1) apesar de não permitido, é comum conceder-se descontos e o recolhimento da taxa não o observa; (2) existem outros valores recebidos não considerados, tais como MÚTUA (Lei 489/81) e ACOTERJ (Lei 50/82); (3) parte dos valores sobre os quais são aplicados os percentuais para apuração da taxa de 20% pertencem a receitas cujos fatos geradores referem-se a meses anteriores aos considerados para apuração das GRERJ, em face do prazo para recolhimento das respectivas obrigações. Essa equivocada intenção vem sendo vedada pelo Conselho em casos análogos. Não tendo o fisco se utilizado dos meios legais e das provas diretas (Movimento Financeiro/CAIXA/Livro Adicional) para constituição do crédito tributário, preferindo de forma imprecisa presumi-lo, temos caracterizado um vício material insanável inerente ao lançamento, que se reflete na ausência de pressuposto objetivo (CTN, art. 142, princípios da legalidade tributária e tipicidade cerrada). Por fim, inexistente enquadramento legal para a suposta infração imputada.

- e) Deslocamento do fato gerador. Reitera os argumentos de defesa e acrescenta que o reconhecimento pelo Acórdão recorrido do deslocamento do fato gerador obriga a anulação do lançamento por influir na apuração da multa isolada e principalmente na caracterização da decadência mensal. Como elemento fundamental de prova e para apurar a ocorrência do fato gerador, a fiscalização se baseou nas GRERJ. Contudo, o repasse não corresponde ao momento em que os emolumentos foram percebidos. Não há nos autos prova da data de aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica. Há defasagem entre a data do ato (Livro Adicional), a data do recebimento (Movimento Financeiro de Banco/Caixa) e a data do repasse ao Tribunal (GRERJ - até o oitavo dia subsequente à prática dos atos). Além de presumir a receita, procedeu-se de forma equivocada quanto a data de ocorrência do fato gerador (considerou-se o momento do repasse). O lançamento é regido por lei e deve ser observada a temporalidade da ocorrência do fato gerador (CTN, art. 142 e 144). Não se trata de apuração em montante superior ou inferior, há nulidade substancial por se ter deslocado a data da ocorrência do fato gerador, conforme jurisprudência.
- f) Rendimentos recebidos de pessoa física e carnê-leão. Reitera os argumentos de defesa. Nada a acrescentar.
- g) Comprovação despesas do Livro-Caixa. Reitera argumentos de defesa e os contidos nas preliminares do presente recurso. Fiscalização e julgadores invocam aspectos formais para refutar a materialidade das provas apresentadas. A negativa em reconhecer gastos/despesas implica em negar vigência a documentos absolutamente corretos e que de maneira fiel e lícita exprimem a verdade dos fatos e que não podem ser objeto de glosa, desconsideração ou suspeita de ilicitude pela autoridade fiscal.
- f) Multa isolada. Aplicou-se duas multas pela prática do mesmo ilícito tributário. O Conselho tem afastado a cobrança de duas multas sobre a mesma base de cálculo.

g) Pede a integral anulação do lançamento.

É o relatório.

Voto

Conselheiro José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro

Considerando-se a intimação em 28/06/2013 e a interposição em 22/07/2013, o recurso voluntário é tempestivo (Decreto nº 70.235, de 1972, art. 33). Presentes as condições de admissibilidade, tomo conhecimento do recurso.

Preliminar de nulidade. O recorrente discorda da análise dos fatos documentados nos autos e da apreciação do direito empreendida pelo órgão julgador de primeira instância. A partir disso, sustenta que houve ausência do exame de documentos e, por consequência, o Acórdão de piso seria nulo por cerceamento do direito de defesa, ofensa ao Código de Ética Profissional do Servidor Público Civil do Poder Executivo Federal e ao *caput* do art. 37 da Constituição, a configurar excesso de exação. A argumentação não prospera, pois as provas e as alegações de defesa foram apreciadas pelo Acórdão recorrido. Há, em verdade, inconformismo com a análise de mérito empreendida pela Turma da Delegacia de Julgamento e o mesmo será considerado no presente voto.

Decadência. O fato gerador do imposto de renda em tela é complexo anual. Para sustentar a ocorrência mensal, o impugnante invoca o art. 42, § 4º, da Lei nº 9.430, de 1996. Devemos ponderar, contudo, que, até mesmo para a omissão de rendimentos apurada a partir de depósitos bancários de orientem não comprovada, o fato gerador é complexo e aperfeiçoa-se somente no dia 31/12 de cada ano, conforme jurisprudência sumulada, *in verbis*:

Súmula CARF nº 38 *O fato gerador do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física, relativo à omissão de rendimentos apurada a partir de depósitos bancários de origem não comprovada, ocorre no dia 31 de dezembro do ano-calendário.*

Paradigmas: Acórdão nº 102-49363, de 05/11/2008 Acórdão nº 102-48799, de 07/11/2007 Acórdão nº 104-23286, de 25/06/2008 Acórdão nº 106-16788, de 06/03/2008 Acórdão nº 106-17207, de 17/12/2008 Acórdão nº 106-16730, de 23/01/2008 Acórdão nº CSRF/04-00.627, de 18/09/2007 Acórdão nº CSRF/04-00.713, de 11/12/2007.

Intimado o contribuinte do lançamento em 11/11/2008, não há decadência em relação ao fato gerador consumado em 31/12/2003, considerando o prazo do art. 150, § 4º do CTN. Por outro lado, não se cogita de antecipação de pagamento em relação à multa isolada lavrada pela infração à obrigação acessória de pagar mensalmente o carnê-leão, a atrair o prazo do art. 173, I, do CTN. Logo, também não há que se falar em decadência para o lançamento da multa em questão.

A leitura do auto de infração revela estar devidamente fundamentado, havendo relação de pertinência entre os fatos imputados e o enquadramento normativo invocado. A alegação de defesa em questão parte da premissa de que houve lançamento com

lastro em presunção simples e que a legislação não autoriza lançamento com base em presunção que não seja legal.

Não houve lançamento com base em presunção. Isso porque, segundo a legislação estadual, o contribuinte deveria recolher para o FETJ um adicional de 20% incidente sobre os emolumentos percebidos diariamente pelo titular do cartório, sendo vedado qualquer abatimento sobre emolumentos e permitida apenas a gratuidade total, hipótese em que não incidência do adicional. A seguir, explicito a legislação em questão:

Lei Estadual nº 713, de 1983, na redação da L.E. nº 723, de 1984

Art. 19 - As custas remuneratórias dos atos de valor declarado praticados pelas serventias do foro extrajudicial ficam acrescidas em 20% (vinte por cento)....

§ 1º - Os acréscimos de que cuida o caput deste artigo não se aplicam aos atos que, comprovadamente, se referirem à primeira aquisição de casa própria pelo adquirente em seu domicílio.

§ 2º - A isenção referida no § 1º, antecedente, é extensiva aos atos praticados com interveniência de Cooperativas Habitacionais, desde que destinadas a residência do adquirente.

Lei Estadual nº 3.217, de 1999

Art. 1º - Os valores percentuais de que tratam os artigos 19 e 20 da Lei nº 713, de 26 de dezembro de 1983, com a redação que lhes foi dada pela Lei nº 723/84, incidirão sobre todos os atos extrajudiciais e serão, juntamente com as custas e a taxa judiciária, recolhidos em favor do Fundo Especial do Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro - FETJ, instituído pela Lei nº 2.524 de 22 de janeiro de 1996.

Lei Estadual nº 3.350, de 1999

Art. 7º - Ao Corregedor Geral de Justiça, aos Juizes, aos Serventuários e ao Ministério Público, incumbe a fiscalização sobre a cobrança e recolhimento das custas e emolumentos.

Consolidação Normativa da Corregedoria Geral de Justiça nos termos do Provimento CGJ nº 36, de 2001

Art 158-A Os Notários e Oficiais de Registro só poderão cobrar os emolumentos expressamente previstos anualmente em Portaria atualizadora destes valores, baixada pelo Corregedor-Geral da Justiça, ficando terminantemente proibidos de estabelecer qualquer abatimento sobre os mesmos, sendo permitido, exclusivamente, a atribuição de gratuidade total, observando-se, sempre, nestes casos, o recolhimento referente às parcelas com destinação especial, firmadas por lei.

Por fim, instado pela fiscalização, o próprio Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro no Ofício DGPCF/DEGAR/DIARR nº 4468/08, firmado pela Diretora do Departamento de Gestão e Arrecadação, esclarece:

Em atenção ao solicitado por V.Sa., e, em complementação ao informado pelo Ofício DGPCF/DEGAR/DIARR nº. 3805/08, acerca dos valores

arrecadados a título de acréscimo de 20% vertidos ao Fundo Especial do Tribunal de Justiça - FETJ, atrelados ao Cartório do 22º Ofício de Notas da Comarca da Capital, no exercício de 2003, esclarecemos que para se alcançar o valor dos emolumentos bastará multiplicar a informação fornecida por cinco.

A Lei Federal nº 8.935, de 1994, expressamente assevera que, ainda que os notários e oficiais de registro gozem de independência no exercício de suas atribuições, a prática dos atos na serventia lhes atribui o direito à percepção dos emolumentos integrais.

O diploma em questão reforça esse ponto ao dispor serem deveres dos notários e dos oficiais de registro os de afixar a tabela de emolumentos em vigor, de observar os emolumentos fixados para a prática dos atos e o de documentar a percepção dos mesmos por recibo. Transcrevo, *in verbis*:

Lei Federal nº 8.935, de 1994

Art. 28. Os notários e oficiais de registro gozam de independência no exercício de suas atribuições, têm direito à percepção dos emolumentos integrais pelos atos praticados na serventia e só perderão a delegação nas hipóteses previstas em lei. (...)

Art. 30. São deveres dos notários e dos oficiais de registro: (...)

VII - afixar em local visível, de fácil leitura e acesso ao público, as tabelas de emolumentos em vigor;

VIII - observar os emolumentos fixados para a prática dos atos do seu ofício;

IX - dar recibo dos emolumentos percebidos;

Portanto, as normas federais em questão amparam a regra veiculada na Consolidação Normativa da Corregedoria Geral de Justiça do Estado do Rio de Janeiro e o esclarecimento prestado pelo Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro no Ofício DGPCF/DEGAR/DIARR nº 4468/08.

O art. 28 da Lei nº 8.935, de 1994, outorga ao notário e ao oficial de registro a disponibilidade jurídica do valor integral do emolumento, passando tal valor a integrar o patrimônio jurídico dos mesmos, ainda que não venham a ter disponibilidade financeira em razão de desconto não amparado pela legislação. Além disso, como bem destacou o Acórdão atacado, o recorrente não apresentou documentos comprovando descontos ou falta de recolhimento.

Note-se que o autuado, por força do art. 28 da Lei nº 8.935, de 1994, se beneficia da totalidade do emolumento, detendo, por consequência, a disponibilidade jurídica e econômica sobre o mesmo. Logo, resta preenchida a parte final do § 4º do art. 3º da Lei nº 7.713, de 1988, ainda que venha a ser concedido desconto não amparado pela legislação de regência.

Para ilustrar os conceitos em tela, didática é a seguinte ementa:

***TRIBUTÁRIO - FATO GERADOR DO IMPOSTO DE RENDA -
ART. 43 DO CTN - DISPONIBILIDADE JURÍDICA -***

DISPONIBILIDADE ECONÔMICA - DISPONIBILIDADE FINANCEIRA.

1. Segundo a doutrina, a disponibilidade econômica de rendas ou proventos ocorre com incorporação destes ao patrimônio do contribuinte.

2. A disponibilidade jurídica existe quando o adquirente tem a titularidade jurídica da renda ou dos proventos que aumentem o seu patrimônio, trazendo, como consequência, a disponibilidade econômica.

3. Já a disponibilidade financeira pressupõe a existência física dos recursos financeiros em caixa.

4. O acórdão recorrido confundiu a disponibilidade econômica com a disponibilidade financeira, determinando a não-incidência do imposto de renda na espécie, violando, assim, o art. 43 do CTN.

5. Recurso especial da FAZENDA NACIONAL provido.

(REsp 408.770/SC, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 23/08/2005, DJ 19/09/2005, p. 245)

No caso concreto, os valores recolhidos em GRERJ a título de adicional de 20% sobre emolumentos a ser revertido para o FETJ, cuja escrituração deve ser efetivada no Livro Adicional (Ato Executivo Conjunto TJRJ-CGJ RJ nº 27/99, art. 4º), revelam o montante dos emolumentos acrescidos ao patrimônio jurídico do recorrente. Trata-se de apuração direta da base de cálculo, pautada em documento de emissão do próprio contribuinte.

Não houve inclusão indevida na base de cálculo como emolumento de valores pertinentes ao recolhimento de 20% ao FETJ, eis que se trata de valor adicional de 20% sobre o valor do emolumento, ensejando a multiplicação por cinco o exato montante do emolumento percebido.

Além disso, a fiscalização considerou o montante recolhido a título de acréscimo de 20%, tendo para tanto se valido de informação prestada pelo Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro (fls. 284), logo não prospera a mera alegação de inclusão indevida de valores a título de MÚTUA e ACOTERJ. Caberia ao recorrente provar tal alegação.

Restam afastadas todas as alegações que tomam por pressuposto a existência de presunção simples a fundar o lançamento, pois GRERJs e Livro Adicional são documentos aptos a demonstrar o fato gerado e têm o poder de infirmar as receitas escrituradas em livro-caixa. A jurisprudência do CARF ampara esse entendimento, como podemos constatar:

OMISSÃO DE RENDIMENTOS DO TRABALHO SEM VINCULO EMPREGATÍCIO - É lícito ao Fisco apurar os valores recebidos a título de emolumentos e custas por tabelião tomando por base documentos idôneos expedidos pelo Cartório, mormente quando estes apontam valores muito superiores àqueles consignados no Livro Caixa. Acórdão 102-48981, de 23/04/2008.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. SERVIÇOS NOTARIAIS E DE REGISTRO. RECOLHIMENTO AO FUNDO ESPECIAL DA JUSTIÇA. PROVA DA PRESTAÇÃO DO SERVIÇO.

Constatada a omissão de rendimentos sujeitos à incidência do imposto de renda na declaração de ajuste anual, é legítima a constituição do crédito tributário na pessoa física do beneficiário. O valor dos emolumentos é base de cálculo da taxa a ser recolhida ao Fundo Especial dos Tribunais de Justiça; logo, o valor dessa taxa pode ser usada para se estabelecer o valor dos emolumentos do notário ou registrador. Acórdão 2301-004.492, de 15/02/2016.

Inegável, portanto, que o contribuinte auferiu renda acima do montante de rendimentos declarados, representando os emolumentos omitidos acréscimo patrimonial. Para havê-los, em despesas incorreu. Contudo, para as deduzir, a legislação do imposto de renda impõe condições, especificamente:

Lei nº 8.134, de 1990

Art. 6º O contribuinte que perceber rendimentos do trabalho não assalariado, inclusive os titulares dos serviços notariais e de registro, a que se refere o art. 236 da Constituição, e os leiloeiros, poderão deduzir, da receita decorrente do exercício da respectiva atividade: (Vide Lei nº 8.383, de 1991)

I - a remuneração paga a terceiros, desde que com vínculo empregatício, e os encargos trabalhistas e previdenciários;

II - os emolumentos pagos a terceiros;

III - as despesas de custeio pagas, necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora.

§ 1º O disposto neste artigo não se aplica:

a) a quotas de depreciação de instalações, máquinas e equipamentos, bem como a despesas de arrendamento; (Redação dada pela Lei nº 9.250, de 1995)

b) a despesas de locomoção e transporte, salvo no caso de representante comercial autônomo. (Redação dada pela Lei nº 9.250, de 1995)

c) em relação aos rendimentos a que se referem os arts. 9º e 10 da Lei nº 7.713, de 1988.

§ 2º O contribuinte deverá comprovar a veracidade das receitas e das despesas, mediante documentação idônea, escrituradas em livro-caixa, que serão mantidos em seu poder, a disposição da fiscalização, enquanto não ocorrer a prescrição ou decadência.

§ 3º As deduções de que trata este artigo não poderão exceder à receita mensal da respectiva atividade, permitido o cômputo do excesso de deduções nos meses seguintes, até dezembro, mas o excedente de deduções, porventura existente no final do ano-base, não será transposto para o ano seguinte.

§ 4º Sem prejuízo do disposto no art. 11 da Lei nº 7.713, de 1988, e na Lei nº 7.975, de 26 de dezembro de 1989, as deduções de que tratam os incisos I a III deste artigo somente serão admitidas em relação aos pagamentos efetuados a partir de 1º de janeiro de 1991.

Note-se que, ao se aplicar os dispositivos em tela, ou seja, ao se apreciar quais são as condições a serem cumpridas para se admitir a dedução facultada pela norma legal, deve-se adotar a interpretação literal/declarativa, por força do art. 111 do CTN.

Logo, só se admite a dedução da despesas referdas no artigo em tela se houver comprovação mediante escrituração de livro-caixa lastreada em documentação idônea.

Pelo princípio da verdade material, é possível se admitir a desconsideração de glosa de dedução de livro-caixa em face da apresentação de um novo livro caixa, devidamente corrigido e a registrar receitas e despesas amparadas em documentação hábil e idônea.

Perante a fiscalização, foi apresentado livro-caixa acompanhado de documentos (fls. 16/64) a demonstrar os valores de dedução de livro-caixa mantidos pela fiscalização (fls. 7 e 382), restando glosado uma dedução a título de livro-caixa de apenas R\$ 2.412,05 de uma dedução postulada em DAA de R\$ 10.310,00.

O recorrente alega que apresentou novo livro-caixa: o Doc. 2 da Impugnação, constante das fls. 444/485. Contudo, de livro-caixa não se trata, eis que nele não estão lançadas as receitas. Além do conteúdo, o título do documento em questão produzido pelo contribuinte é claro ao verbalizar ser um consolidado de despesas mensais e é exatamente disso que se trata.

Independentemente da análise dos documentos que guarnecem o Consolidado de Despesas de fls. 444/485, ou seja, independentemente da análise dos documentos de fls. 524/1799, a condição legal para se admitir a dedução de despesas a título de livro-caixa não restou preenchida, pois foi não apresentado um novo livro-caixa com a escrituração da diferença glosada de R\$ 2.412,05.

De qualquer forma, o que o contribuinte pede em sua defesa e no recurso voluntário não é o restabelecimento da glosa de R\$ 2.412,05. Isso porque, confessa que as despesas a serem comprovadas pelos documentos de fls. 524/1799, lançadas no Consolidado de Despesas Mensais totalizam o importe de R\$ 2.942.731,79 e que não foram deduzidas a título de livro-caixa em sua DAA, mas, segundo alega, teriam sido erroneamente abatidas do montante de rendimentos oferecidos à tributação, tendo por erro material declarado o rendimento líquido.

Não há erro na situação em tela. A prova apresentada pela fiscalização é clara a demonstrar a omissão de rendimentos no valor de R\$ 3.483.539,95 e, como o contribuinte não pode mais requerer a retificação de sua declaração em razão do disposto nos arts. 147, § 1º, do CTN e 832 do RIR, optou pela estratégia de reconhecer em parte a omissão de rendimentos para tentar convencer a autoridade lançadora e a autoridade julgadora a retificar de ofício sua declaração, exercendo por via transversa e intempestiva a faculdade de retificar sua declaração para declarar parte do rendimento omitido e já lançado de ofício, bem como exercer a faculdade preclusa de efetivar dedução a título de livro-caixa.

Note-se que não se chega a discutir a validade das provas apresentadas ou se exprimem ou não a realidade dos fatos, eis que no mundo jurídico não mais faz jus o contribuinte à postulação da retificação de sua declaração para incluir rendimentos omitidos ou efetivar dedução não exercida oportunamente, não havendo no caso concreto erro material justificador da retificação de ofício de sua declaração de ajuste anual.

Admitir o cancelamento de parte do lançamento de ofício de omissão de receita e a retificação de ofício da DAA em razão de suposto erro material consistente em omissão de rendimentos, já lançados de ofício, por suposta informação de rendimentos líquidos advindos de uma dedução de despesas não contabilizada em livro-caixa e não levadas tempestiva e espontaneamente para a DAA significa afrontar a legalidade e se premiar a torpeza do contribuinte.

Não houve erro material, mas efetiva omissão de rendimento e não exercício da faculdade de deduzir despesas a título de livro-caixa pela não inclusão das despesas no livro-caixa e por sua não informação oportuna em DAA. Tendo o contribuinte omitido os rendimentos e deixado caducar a faculdade de efetuar deduções à título de despesas de livro-caixa, inclusive a despesa com o adicional ao FETJ, não merece reforma o Acórdão recorrido.

Em relação à alegação de inclusão no lançamento de receitas cujos fatos geradores referem-se a período de apuração diverso por deslocamento temporal da data de ocorrência do fato gerador, bem como de incorreto cálculo da multa isolada, devemos ponderar que tais irregularidades foram reconhecidas pelo órgão julgador de primeira instância e os valores lançados sem respeitar a data de ocorrência do fato gerador da obrigação principal ou o correto cálculo da multa isolada foram cancelados, sendo mantido apenas o crédito não afetado por tais irregularidades. Logo, não subsiste no lançamento qualquer vício, estando observados os arts. 142 e 144 do CTN, bem como os princípios da legalidade tributária e tipicidade cerrada.

Acerca da alegação referente a rendimentos recebidos de pessoa física, irretocável a colocação do Acórdão de piso no sentido de que o título adotado para a infração é incapaz de induzir o contribuinte a erro, não havendo qualquer dúvida acerca da motivação do lançamento e da matéria tributável, sendo evidente que o lançamento alcança, nos termos do art. 45, IV do RIR, a totalidade dos rendimentos omitidos pelo interessado na qualidade de oficial do registro de notas e independentemente de serem percebidas de pessoa física ou jurídica, distinção inócua em face da legislação aplicável, inclusive em relação à obrigação acessória do carnê-leão.

Multa isolada. Em relação à multa isolada do carnê-leão, me alinho ao entendimento do conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos, relator (vencido) do acórdão 9202-02.297, a seguir reproduzido:

Penso que a aplicação conjunta das duas multas é decorrência direta do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, e de que não existe dupla penalidade pela mesma infração, uma vez que a multa isolada pune o não recolhimento mensal do carnê-leão, nos termos do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, enquanto a multa de ofício pune a falta de tributação dos rendimentos omitidos na declaração de ajuste anual, sendo necessárias punições diferentes para condutas ilícitas diversas. Do mesmo modo, não encontro qualquer óbice na legislação tributária para a adoção da mesma base de cálculo para penalidades relativas a duas infrações distintas. Não vejo qualquer semelhança com o fenômeno do bis in idem, onde se cobra o mesmo tributo de um mesmo contribuinte sobre um mesmo fato gerador. (...)

Contudo, em homenagem ao princípio da colegialidade, acompanho o entendimento prevalecente (Acórdãos: 9202-006.903, de 24/05/2018; 9202-004.548, de 23/11/2016; 2201-004.524, de 09/05/2018; e 2401-005.496, de 09/05/2018) de que somente com a edição da Medida Provisória nº 351, de 2007, convertida na Lei nº 11.488, de 2007, que alterou a redação do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, passou a existir a previsão específica de incidência da multa isolada na hipótese de falta de pagamento do carnê-leão (50%), sem prejuízo da penalidade simultânea pela falta de pagamento ou recolhimento a menor do imposto sobre a renda (75%). Logo, exclui-se a multa isolada pela falta de recolhimento do carnê-leão pertinente ao ano-calendário de 2003.

Isso posto, voto por conhecer do recurso voluntário, rejeitar as preliminares e, no mérito, dar-lhe provimento parcial para tão somente cancelar a multa isolada pela falta de recolhimento do carnê-leão pertinente ao ano-calendário de 2003.

Por fim, registro, em apertada síntese, que os conselheiros Cleberson Alex Friess e Francisco Ricardo Gouveia Coutinho votaram pelas conclusões, uma vez que, independentemente do momento em que se entenda como ocorrido o fato gerador, o contribuinte, no caso concreto, foi intimado e reintimado a esclarecer a omissão de rendimentos detectada e não o fez, restando não apresentada documentação hábil e idônea de haver auferido rendimentos diferentes dos considerados pela fiscalização como omitidos.

(assinado digitalmente)

José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro - Relator